



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der WKG, FGasse, vertreten durch DKB & Partner Treuhand GmbH., 1060 Wien, Windmühlgasse 7, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend Einkommensteuer 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Bei der WKG (im folgenden Bw. genannt), einem Maler und Tapeziererbetrieb, wurde seitens der Betriebsprüfung folgender Sachverhalt erhoben (Tz. 18, Abschreibung Wertpapiere, Betriebsprüfungsbericht):

Am 17. April 1998 habe Hr. Dr.F RAnleihen zu einer Nominale von S 300.000 erworben, und seinem privaten Wertpapierdepot (Nr. XX) bei der D AG eingelegt.

Mit gleichem Datum seien die Wertpapiere auf das Konto „Wertpapiere für Abfertigungsvorsorge“ der Bw. gebucht worden, die Bw. habe es jedoch unterlassen, eine Umschichtung der Wertpapiere vom privaten Wertpapierdepot des Hrn. Dr.F auf das Wertpapierdepot der Bw. zu veranlassen.

Bei der Bw. sei eine ausreichende Wertpapierdeckung der Abfertigungsrückstellung vorhanden gewesen, die angeschafften Wertpapiere gehörten daher nicht zum notwendigen Betriebsvermögen des Maler und Tapeziererbetriebes.

Am 28. Februar 1999 wurde nach dem Konkurs der RAG eine Abschreibung der Wertpapiere als Schadensfall vorgenommen. Diese werde von der Betriebsprüfung nicht anerkannt.

Gegen den Gewinnfeststellungsbescheid gem. § 188 BAO des Jahres 1999 vom 11. Oktober 2001 wird in der Berufung vom 16. November 2001 seitens der steuerlichen Vertretung der Bw. vorgebracht, dass der Kauf der RAnleihen spesenfrei erfolgt sei, dass die neu angeschafften höherverzinslichen Anleihen die bisherigen im Firmendepot gehaltenen Investmentzertifikate zur Deckung der Abfertigungsrückstellung ersetzen könnten, und eine Übertragung vom privaten Depot des Hrn. Dr.F auf das Depot der Bw. „erst am Ende des Kalenderjahres geplant“ gewesen sei. Diese Vorgangsweise habe die Bw. gewählt, um eine „doppelte Depotgebühr“ zu vermeiden.

Die zeitnahe Erfassung der Wertpapieranschaffung sei der Betriebsprüfung durch Vorlage des Kontos und des Journals nachgewiesen worden.

Im Jahre 2001 sei von der Bw. ein Teil der Konkursquote als Einnahme erfasst worden. Hr. Dr.F habe die angeschafften Wertpapiere in den Betrieb eingelegt, und „in den Folgemonaten“ Entnahmen in Höhe des Wertes der eingelegten Wertpapiere getätigt.

Auf eine Stellungnahme zur von der Bw. eingebrachten Berufung wird seitens der Betriebsprüfung verzichtet.

Mit 23. September 2002 ergeht seitens des Finanzamtes eine abweisende Berufungsvorentscheidung:

*„Bei der Gewinnermittlung gem. § 5 EStG können Wertpapiere – je nach Nutzung – gewillkürtes oder notwendiges Betriebsvermögen darstellen. Die zur Wertpapierdeckung der Abfertigungsrückstellung angeschafften Wertpapiere gehören zum notwendigen Betriebsvermögen. Notwendiges Betriebsvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (VwGH 94/14/0091). Die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen erfordert eine endgültige Funktionszuweisung; daran fehlt es, wenn der Einsatz im Betrieb erst als möglich in Betracht kommt (VwGH 96/15/0192).*

*Wie von der Betriebsprüfung festgestellt und auch in der Berufung ausgeführt, wurde die berufungsgegenständliche Anleihe bei der R von Herrn Dr.F persönlich gezeichnet und auf sein privates Wertpapierdepot transferiert. Eine Übertragung der Wertpapiere auf das Firmendepot erfolgte nicht. Es ist somit die von der herrschenden Lehre und Rechtsprechung geforderte Funktionszuweisung nicht erfüllt, denn erst durch die Übertragung der Wertpapiere auf das Firmendepot und der Widmung der Anleihe als WP – Deckung für die Abfertigungsrücklage ist notwendiges Betriebsvermögen geschaffen.*

*Die in der Bilanz aufscheinende Umbuchung vom Verrechnungskonto auf das Bilanzkonto Wertpapiere spiegelt nicht die tatsächlichen Verhältnisse wider, nämlich dass es sich um*

*Privatvermögen von Herrn Dr.F handelt. Da die Anleihen nach wie vor auf seinem Wertpapierdepot aufscheinen, gilt er als zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer. Die beabsichtigte – jedoch nie durchgeführte – Zweckwidmung als Wertpapierdeckung ist nicht relevant. Der in der Folge eingetretene Schaden ist daher im Privatvermögen von Dr.F eingetreten und kann nicht als betrieblicher Aufwand der WKG geltend gemacht werden“.*

In der Eingabe vom 25. Oktober 2002 erfolgt der Antrag auf Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der unabhängige Finanzsenat nimmt als erwiesen an, dass die Anleihen der R in Höhe von ATS 300.000 mit 17. April 1998 von Herrn Dr.F erworben, und mit gleichem Datum in die laufende Buchhaltung April 1998 der Bw. als Betriebsvermögen aufgenommen wurden. Eine Umschichtung vom privaten Wertpapierdepot auf das firmeneigene Wertpapierdepot erfolgte nicht. Der Gewinn der Bw. wird gem. § 5 EStG ermittelt. Eine Zuordnung der Wertpapiere zur Wertpapierdeckung der Abfertigungsrückstellung erfolgte mit 17. April 1998 durch Buchung vom Verrechnungskonto auf das Konto Wertpapiere für die Abfertigungsvorsorge.

Je nach Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Betrieb wird notwendiges Betriebsvermögen, gewillkürtes Betriebsvermögen und Privatvermögen unterschieden.

Wertpapiere gehören dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie zur Deckung von Abfertigungs- bzw. Pensionsrückstellung erforderlich sind, allenfalls kann gewillkürtes Betriebsvermögen vorliegen.

Gewillkürtes Betriebsvermögen sind Wirtschaftsgüter, die weder zum notwendigen Privatvermögen noch zum notwendigen Betriebsvermögen gehören und die der Steuerpflichtige zum gewillkürten Betriebsvermögen erklärt hat.

Die Widmung zum Betriebsvermögen erfolgt durch Aufnahme in die Bücher.

Die traditionelle Auffassung, nach der das gewillkürte Betriebsvermögen mit dem Betrieb in einem gewissen objektiven Zusammenhang stehen muss, bzw. geeignet sein muss, eine entsprechende Funktion im Betriebsgeschehen zu erfüllen ist zu eng (vgl. Doralt, EStG, § 4 Tz. 63).

Eine mit einem Fruchtgenuss belastete Beteiligung lässt der VwGH für die Zeit der Ertraglosigkeit als gewillkürtes Betriebsvermögen nicht zu.

Notwendiges Betriebsvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (vgl.

Erkenntnis vom 26. Juli 2006, 2004/14/0091, Erkenntnis vom 24. Oktober 2002, 98/15/0083 und die bei Hofstätter/Reichel, Tz 12 zu § 4 Abs. 1 EStG 1988 zitierte hg. Rechtsprechung). Maßgebend für die Zuordnung zum Betriebsvermögen sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheit des Betriebes und des Berufszweiges sowie die Verkehrsauffassung; subjektive Momente, wie z.B. der Anschaffungsgrund, sind für die Qualifikation nicht entscheidend. Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar. Solche Wirtschaftsgüter können nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 2001, 98/15/0019). Wenn der Einsatz eines Wirtschaftsgutes im Betrieb erst als möglich in Betracht kommt, aber noch nicht sicher ist, fehlt es grundsätzlich an dem für die Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen erforderlichen Zusammenhang (vgl. Doralt, EStG3, § 4 Tz 46). Wirtschaftsgüter, die als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden können, gehören regelmäßig ab dem Zeitpunkt der zeitfolgemäßigen Einbuchung zum Betriebsvermögen. Eine erst nachträglich im Zuge der Abschlussbuchungen erfolgte rückwirkende Einbuchung ist nicht anzuerkennen (Hinweis auf E 25.5.1982, 82/14/0102).

Als gewillkürtes Betriebsvermögen kommen nur Wirtschaftsgüter in Betracht, die ihrer Beschaffenheit nach denkbar auch Betriebsvermögen sein könnten. Gegenstände, bei denen ein Zusammenhang mit dem Betrieb offensichtlich nicht bestehen kann, sind hievon als notwendiges Privatvermögen ausgeschlossen (Hinweis Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Textziffer 17 zu § 5 EStG 1972).

Die Zuführung zum gewillkürten Betriebsvermögen aus bloß steuerlichen Überlegungen, etwa um einen drohenden Verlust (z. B. aus Wertpapieren) von der einkommensteuerlich unbeachtlichen Privatsphäre in den steuerwirksamen betrieblichen Bereich zu verlagern, ist unzulässig. Unzulässig ist die rückwirkende Einbuchung gewillkürten Betriebsvermögen.

Das bloß vorübergehende Unterbleiben der Verwendung eines Wirtschaftsgutes steht der Beurteilung als notwendiges Betriebsvermögen nicht entgegen (vgl. Erkenntnis vom 24. Oktober 2002, 98/15/0083). Bei Widmung zur dauerhaften privaten Nutzung ehemals betrieblich genutzter Räumlichkeiten ist eine Entnahme anzunehmen (vgl. Erkenntnis vom 7. Oktober 2003, 2001/15/0025).

Wie die Betriebsprüfung festgestellt hat, und von der Bw. in der Berufung ausgeführt wurde, erfolgt mit 17. 4. 1998 die Aufnahme der von Hrn. Dr.F erworbenen Anleihen in das Betriebsvermögen der Bw. Die Anschaffung der Wertpapiere wird von der Bw. damit begründet, dass diese ihre Bestimmung nach als zur Wertpapierdeckung in Folge der besseren Verzinsung erforderlich seien. Werden Wertpapiere als für die Wertpapierdeckung

der Abfertigungsrückstellung notwendig erachtet angeschafft, sind diese dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen.

Die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen bzw. notwendigen Privatvermögen richtet sich nach der **gegenwärtigen tatsächlichen Beziehung** des Wirtschaftsgutes **zum Betrieb** und nicht nach einer ungewissen Möglichkeit (vgl. Doralt § 4 Tz. 45). Nun hat die Betriebsprüfung zu Recht dargestellt, dass die Wertpapierdeckung zur Abfertigungsrückstellung dieser Zuführung der Wertpapiere der R nicht bedurft habe, und es hat die Bw. in der Berufung darauf hingewiesen, dass zwar ein Austausch der niedrig rentierlicheren Investmentzertifikate durch die höher verzinsten Anleihen beabsichtigt gewesen sei, die Intention der Bw. auf Verwirklichung höherer Zinsen aber durch den Konkurs der R AG vereitelt worden sei.

Notwendiges Betriebsvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm **auch tatsächlich dienen** (vgl. Doralt § 4, Tz. 46). Von einem tatsächlichen dienen der Wertpapiere im Betrieb kann im vorliegenden Fall nicht gesprochen werden da die Investmentzertifikate zur Wertpapierdeckung im Betrieb der Bw. vorhanden waren und es zur Nutzung der Anleihen der R in diesem Sinne nicht gekommen ist, als die gewünschte Rentierlichkeit der neu angeschafften Wertpapiere ausgeblieben ist, der geplante Tausch der Wertpapiere zu Gunsten der R Anleihen daher nicht verwirklicht werden konnte.

Maßgebend für die Zuordnung sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges sowie die Verkehrsauffassung (vgl. Doralt § 4, Tz. 46). Subjektive Momente, wie z. B. der Anschaffungsgrund sind für die Qualifikation nicht entscheidend.

Die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen erfordert eine **endgültige Funktionszuweisung**; daran fehlte es, wenn der Einsatz im Betrieb **erst als möglich in Betracht kommt**, aber **noch nicht sicher ist**; **es muss feststehen**, dass das Wirtschaftsgut in Zukunft **betrieblich genutzt wird** (vgl. Doralt, § 4, Tz. 46).

Auf diese Möglichkeit des Einsatzes der Wertpapiere hat die Bw. wiederholt hingewiesen. So sei es von der D „*zugesichert worden*“, dass die Wertpapiere zur Deckung der Abfertigungsrückstellung „*verwendet werden können*“, es sei „*geplant gewesen*“ einen Teil der bisherigen Investmentzertifikate, welche zur Deckung der Abfertigungsrückstellung dienen, durch die R - Anleihe „*zu ersetzen*“, da diese eine höhere Rendite auswies als die im Depot der Bw. befindlichen Investmentzertifikate. „*Eine sofortige Übertragung*“ auf das Depot der Bw. „*sei nicht erfolgt*“. „*Die Übertragung auf das Wertpapierdepot der Bw. wurde aus Kostengründen erst zum Jahreswechsel geplant*“.

Von der Verwirklichung der betrieblichen Nutzung der angeschafften Wertpapiere kann somit im vorliegenden Fall nicht gesprochen werden. Es war lediglich beabsichtigt den Austausch der Wertpapiere durchzuführen, dies ist jedoch in Folge der ungünstigen Entwicklung der Anleihen die *beabsichtigte* Realisierung einer höheren Rendite und damit die Nutzung im Betriebsvermögen der Bw. vereitelt worden. Der Einsatz der Wertpapiere im Betrieb (zur Wertpapierdeckung) kam als möglich in Betracht, stand jedoch aus Sicht der Bw. noch nicht als sicher fest, er ist von der Bw. lediglich „geplant gewesen“. Um von einer endgültigen Funktionszuweisung sprechen zu können, muss feststehen, dass das Wirtschaftsgut (Wertpapiere) in Zukunft betrieblich (zur Wertpapierdeckung) genutzt wird.

Die von der Bw. beabsichtigte Intention des Austausches der niedrig rentierlichen Investmentzertifikate durch hoch verzinsliche Anleihe zur Stärkung des Betriebsvermögens wurde durch den Konkurs der R AG vereitelt. Darauf hat die Bw. im Berufungsschriftsatz in Seite zwei (erster und zweiter Absatz) ausdrücklich hingewiesen.

Eine endgültige Funktionszuweisung der angeschafften Wertpapiere zum notwendigen Betriebsvermögen (zur Wertpapierdeckung) ist tatsächlich nicht erfolgt.

Auch hat die Bw. die Wertpapiere im privaten Depot des Hrn. Dr.F belassen und in der Berufung dazu ausgeführt, dass eine Übertragung in das firmeneigene Wertpapierdepot zum Jahreswechsel geplant gewesen sei.

Die vom Finanzamt in der Bescheidebegründung in diesem Zusammenhang aufgezeigte Frage, in welchem Depot die die Wertpapiere befunden haben, ist, da die Anleihe tatsächlich nicht wie beabsichtigt dem Betrieb gedient hat, für die Frage der endgültigen Funktionszuweisung nicht von entscheidender Bedeutung. Eine Anleihe ist ein Vertrag, in dem genau geregelt ist, dass im Zuge einer Anleihe-Emission (Ausgabe) mehrere Zeichner (Anleger) dem Emittenten (Ausgeber) für eine vereinbarte Laufzeit und Verzinsung ein bestimmtes Kapital überlassen. Der Zeichner ist somit Gläubiger des Emittenten und hat ein Recht auf Verzinsung sowie auf Rückzahlung des eingesetzten Kapitals. Der Käufer des Wertpapiers überlässt dem Gläubiger einen bestimmten Geldbetrag auf bestimmte Zeit. Die Anleihe ist ein Forderungspapier und **verbrieft nur das Recht** auf Kapitalrückzahlung und Verzinsung. Dieses Recht kann – für den Fall einer nicht verunglückten Funktionszuweisung, von der jedoch im vorliegenden Fall ausgegangen werden muss - unabhängig davon, in welchem Depot sich die Wertpapiere befunden haben, von der Bw. wahrgenommen werden.

Die Widmung als gewillkürtes Betriebsvermögen war seitens der Bw. hinsichtlich der erworbenen Anleihen nicht vorgesehen (Wertpapierdeckung zur Wertpapierdeckung für die Abfertigungsrückstellung). Nach der traditionellen Auffassung muss das gewillkürte Betriebsvermögen mit dem Betrieb in einem gewissen *objektiven Zusammenhang* stehen bzw. geeignet sein eine entsprechende Funktion im Betriebsgeschehen zu erfüllen (vgl. Doralt § 4,

Tz. 63). Das Wirtschaftsgut muss im Sinne einer potentiellen Ertragsfähigkeit unmittelbar durch Erträge oder mittelbar durch Betriebsvermögensstärkung zum Betriebserfolg beitragen können. Im Erkenntnis des VwGH vom 20. 11. 1990, 90/14/0139 wurde eine Beteiligung für die Zeit der Ertraglosigkeit als gewillkürtes Betriebsvermögen nicht zugelassen. Diesbezüglich hat die Betriebsprüfung in ihrem Bericht zu Recht darauf hingewiesen, dass zum einen für das Gewerbe des Malers und Anstreichers der Zusammenhang mit dem Betriebsgeschehen nicht gegeben ist, die Eignung der Wirtschaftsgüter eine entsprechende Funktion im Betriebsgeschehen zu erfüllen nicht ersichtlich ist, und diese auch (tatsächlich) zur (beabsichtigten) *Betriebsvermögensstärkung* (in Folge des Konkurses) nicht beitragen konnten.

Zusammenfassend lässt sich also sagen: Die Bw. hat dargestellt, dass die Zuführung der Wertpapiere zum notwendigen Betriebsvermögen im Wege des Austausches gegen niedrigerverzinsliche Investmentzertifikate die Intention der Bw. war. Zu einer Inanspruchnahme (einem Austausch) der neu erworbenen Wertpapiere für die Wertpapierdeckung der Abfertigungsrückstellung ist es tatsächlich infolge der Wertminderung der Anleihen nicht gekommen. Im Zeitpunkt der (buchmäßigen) Zuführung der Anleihen waren diese in Folge vorhandener Investmentzertifikate zur Wertpapierdeckung nicht erforderlich und waren damit nicht dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen – der Einsatz im Betrieb kam als möglich in Betracht, war jedoch nicht sicher – der in der Zukunft beabsichtigte Austausch dieser (Investmentzertifikate gegen Anleihen) hat in Wahrheit nicht stattgefunden, da die erhoffte „*Stärkung des Betriebsvermögens*“ in Folge des Konkurses der R AG, wie in der Berufung ausgeführt wurde, ausgeblieben ist. Die Wirtschaftsgüter (Anleihe) haben dem Betrieb in der beabsichtigten Weise nie gedient. Es muss jedoch bei der Anschaffung feststehen, dass das Wirtschaftsgut in Zukunft betrieblich genutzt wird (vgl. Doralt, § 4 Tz. 46). So war es auch beabsichtigt, wie in der Berufung ausgeführt wurde, die Anleihen zum Jahresende vom privaten Wertpapierdepot in jenes der Bw. zu übertragen. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. Juni 2008